

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)
din 19 septembrie 2000*

Cauzele conexate C-177/99 și C-181/99

Ampafrance SA
împotriva
Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire
și
Sanofi Synthelabo, fosta Sanofi Winthrop SA
împotriva
Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne

(cereri pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare, formulate de Tribunal Administratif din Nantes și Tribunal Administratif din Melun)

„TVA – Deducerea taxei – Excludere de la dreptul la deducere – Cheltuieli de reprezentare – Proportionalitate”

În cauzele conexate C-177/99 și C-181/99,

având ca obiect cereri adresate Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CE (devenit articolul 234 din Tratatul CE), de către Tribunal Administratif din Nantes (cauza C-177/99) și Tribunal Administratif din Melun (cauza C-181/99) (Franța) pentru pronunțarea, în litigiile pendinte în fața acestor instanțe, între

Ampafrance SA

și

Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire (C-177/99)

și între

Sanofi Synthelabo, fosta Sanofi Winthrop SA,

și

Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne (C-181/99),

a unei hotărâri preliminare privind validitatea Deciziei 89/487/CEE a Consiliului din 28 iulie 1989 de autorizare a Republicii Franceze să aplice o măsură de derogare de la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea Directivă 77/388/CEE privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO L 239, p. 21),

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnii D. A. O. Edward, președinte de cameră, L. Sevón, P. J. G. Kapteyn, H. Ragnemalm și M. Wathelet (raportor), judecători,

avocat general: domnul G. Cosmas,

grefier: domnul H. A. Rühl, administrator principal,

după examinarea observațiilor scrise prezentate:

– pentru Ampafrance SA, de către J.-C. Bouchard și O. Cortez, avocați în baroul din Hauts-de-Seine,

– pentru Sanofi Synthelabo, de către domnul J.-C. Leroy, director financiar,

– pentru guvernul francez, de către doamna K. Rispal-Bellanger, subdirector la Direcția Afaceri Juridice a Ministerului Afacerilor Externe și de către domnul S. Seam, secretar pentru afaceri externe la aceeași direcție, în calitate de agenți,

– pentru Consiliul Uniunii Europene, de către domnul J. Monteiro, consilier juridic și doamna M.-J. Vernier, membru al Serviciului Juridic, în calitate de agenți,

– pentru Comisia Comunităților Europene, de către domnul E. Traversa, consilier juridic și doamna H. Michard, membru al Serviciului Juridic, în calitate de agenți,

având în vedere raportul de ședință,

după ascultarea observațiilor orale ale Ampafrance SA, reprezentată de către J.-C. Bouchard și O. Cortez, ale Sanofi Synthelabo, reprezentată de către B. Geneste și O. Davidson, avocați în baroul din Hauts-de-Seine, ale guvernului francez, reprezentat de către domnul S. Seam, ale Consiliului, reprezentat de către domnul J. Monteiro și doamna M.-J. Vernier și ale Comisiei, reprezentată de doamna H. Michard, în ședința din 27 ianuarie 2000,

după ascultarea concluziilor avocatului general prezentate în ședința din 23 martie 2000,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin hotărârile din 3 decembrie 1998 și 11 mai 1999, primite la Curte la 14 și respectiv 17 mai 1999, Tribunal Administratif din Melun (cauza C-181/99) și Tribunal Administratif din Nantes (cauza C-177/99) au adresat fiecare, în temeiul articolului 177 din Tratatul CE (devenit articolul 234 din Tratatul CE), o întrebare preliminară privind validitatea Deciziei 89/487/CEE a Consiliului din 28 iulie 1989 de autorizare a Republicii Franceze să aplice o măsură de derogare de la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea Directivă 77/388/CEE privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO L 239, p. 21).

2 Aceste întrebări au fost adresate în cadrul a două litigii dintre, pe de o parte, societatea Ampafrance SA (denumită în continuare „Ampafrance”) (cauza C-177/99) și, pe de altă parte, societatea Sanofi Winthrop SA, devenită, în urma unor operațiuni de fuziune-absorbție, Sanofi, la 12 mai 1998, apoi Sanofi Synthelabo, la 18 mai 1999 (denumită în continuare

„Sanofi”) (cauza C-181/99) și administrația fiscală în legătură cu lichidările fiscale aplicate acestor societăți, întemeiate pe excluderea de la dreptul la deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pentru cheltuielile de cazare, restaurant, recepții și spectacole.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 În temeiul articolului 2 al doilea paragraf din Prima Directivă 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 în materie de armonizare a legislațiilor statelor membre referitoare la taxele pe cifra de afaceri (JO 1967, 71, p. 1301, denumită în continuare „prima directivă”):

„La fiecare tranzacție se cere taxa pe valoarea adăugată, calculată la prețul bunului sau al serviciului la nivelul aplicabil acestui bun sau serviciu, fiind dedusă din suma taxei pe valoarea adăugată care a grevat direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului.”

4 Articolul 17 din A șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: bază unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), care reglementează dreptul pentru persoanele plătitoare de impozit la deducerea TVA-ului achitat în amonte, prevede la alineatul (2) litera (a):

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru nevoile operațiunilor sale impozitate, persoana plătitoare de impozit este autorizată să deducă taxa pe care este obligată să o plătească:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru bunurile care îi sunt sau îi vor fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau îi vor fi furnizate de către o altă persoană plătitoare de impozit”.

5 Articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă conține o clauză suspensivă (sau de „standstill”) care prevede menținerea excluderilor naționale de la dreptul la deducerea TVA-ului care erau aplicabile înainte de intrarea în vigoare a celei de-A șasea directive și anume înainte de 1 ianuarie 1979. Această dispoziție este formulată după cum urmează:

„Cel târziu înainte de expirarea unei perioade de patru ani începând cu data intrării în vigoare a prezentei directive, Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, va stabili cheltuielile care nu dau dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată. În orice caz, vor fi excluse de la dreptul la deducere cheltuielile care nu au un caracter strict profesional, cum ar fi cheltuielile de lux, de divertisment sau de reprezentare.

Până la intrarea în vigoare a normelor prevăzute anterior, statele membre pot menține toate excluderile prevăzute de către legislația lor națională în momentul intrării în vigoare a prezentei directive.”

6 La această dată, normele comunitare prevăzute la articolul 17 alineatul (6) primul paragraf din A șasea directivă nu au fost încă adoptate, în lipsa unui acord în cadrul Consiliului cu privire la cheltuielile pentru care poate fi prevăzută o excludere de la dreptul la deducerea TVA-ului.

7 Articolul 27 din A șasea directivă prevede:

„1. Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la prezenta directivă, în scopul de a simplifica perceperea taxei sau de a evita anumite fraude sau evaziuni fiscale. Măsurile destinate simplificării percepției taxei nu pot influența decât în mod neglijabil valoarea taxei datorate la stadiul consumului final.

2. Statul membru care dorește introducerea măsurilor prevăzute la alineatul (1) sesizează Comisia cu privire la aceasta și îi furnizează toate informațiile pe care le consideră utile.

3. Comisia informează celelalte state membre cu privire la aceasta în termen de o lună.

4. Decizia Consiliului se va considera ca fiind adoptată dacă, în termen de două luni începând cu informația prevăzută la alineatul (3), atât Comisia, cât și statul membru nu au solicitat examinarea cauzei de către Consiliu.

5. ...”

Reglementarea națională

8 În Franța, excluderea dreptului la deducerea TVA-ului pentru cheltuielile de cazare, de restaurant, de recepție și de spectacole a fost instituită progresiv între anii 1967 și 1979.

9 Dispozițiile care exclud dreptul la deducere cuprinzând anumite bunuri și servicii și care erau aplicabile înainte de 1 ianuarie 1979, data intrării în vigoare a celei de-A șasea directive, erau prevăzute la articolele 7 și 11 din Decretul nr. 67-604 din 27 iulie 1967 (*JORF* din 28 iulie 1967, p. 7541, denumit în continuare „Decretul nr. 67-604”).

10 Articolul 7 din acest decret prevedea:

„Taxa aferentă cheltuielilor pretinse pentru a asigura cazarea sau găzduirea conducătorilor și a personalului întreprinderilor nu este deductibilă.

Cu toate acestea, această excludere nu privește taxa aferentă cheltuielilor pretinse pentru a asigura, la locul de muncă, cazarea gratuită a personalului salariat responsabil cu securitatea sau supravegherea unui ansamblu industrial sau comercial sau a unui șantier de lucru.”

11 Conform articolului 11 din Decretul nr. 67-604:

„Taxa aferentă cheltuielilor pretinse pentru a asigura satisfacerea nevoilor individuale ale conducătorilor și personalului întreprinderilor și în special taxa aferentă cheltuielilor de recepție, de restaurant și de spectacol nu este deductibilă.

Cu toate acestea, această excludere nu privește cheltuielile aferente:

Unor bunuri care constituie active fixe și care sunt, în special, alocate la locurile de muncă pentru satisfacerea colectivă a nevoilor personalului;

Îmbrăcăminții de lucru sau de protecție atribuite de către o întreprindere personalului său.”

12 Decretul nr. 79-1163 din 29 decembrie 1979 (*JORF* din 31 decembrie 1979, p. 3333, denumit în continuare „Decretul nr. 79-1163”), adoptat după intrarea în vigoare a celei de-A șasea directive, a prevăzut la articolul 25 înlocuirea articolului 236 din Anexa II la Codul Fiscal cu următorul text:

„Taxa pentru bunuri sau servicii utilizate de către terți, de către conducătorii sau personalul întreprinderii, cum ar fi cazarea sau găzduirea, cheltuielile de recepție, de restaurant, de spectacole sau orice alte cheltuieli care au o legătură directă sau indirectă cu deplasările sau reședința, nu este deductibilă.

Cu toate acestea, această excludere nu privește îmbrăcămintea de lucru sau de protecție, localurile și materialul pus la dispoziția personalului la locul de muncă, cazarea gratuită a personalului salariat responsabil la locul de muncă cu securitatea sau supravegherea.”

13 Conseil d'État (Consiliul de Stat), în hotărârea sa din 3 februarie 1989, Compania Alitalia (denumită în continuare „Hotărârea Alitalia”), a considerat că articolul 25 din Decretul nr. 79-1163 nu era valid prin faptul că excludea dreptul la deducerea TVA-ului care a grevat toate bunurile și serviciile utilizate de către terți, „neîndeplinind astfel obiectivul de a nu extinde excluderile deja existente, definit la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă”.

14 Ca urmare a Hotărârii Alitalia, Republica Franceză, prin scrisoarea din 13 aprilie 1989, a solicitat Consiliului, în temeiul articolului 27 alineatul (1) din A șasea directivă, să poată introduce „până la intrarea în vigoare a dispozițiilor definitive ale articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă, o derogare de la dispozițiile acestui articol cu scopul de a introduce în legislația sa o dispoziție care exclude deducerea cheltuielilor de cazare, restaurant, recepție și spectacole”.

15 Conform guvernului francez,

„Această măsură specială este destinată să evite fraudă și evaziunile fiscale care ar rezulta din degrevarea de unele cheltuieli care constituie, prin natura lor, cheltuieli de consum final. Riscurile de fraudă și de evaziune fiscală sunt importante dat fiind că întreprinderile sunt determinate să își asume, sub formă de avantaje în natură sau de cadouri, consumuri finale

scutite de impozite și să nu facă distincție în mod corect între cheltuielile care privesc conducătorii și personalul și cele referitoare la terți.

Cu toate acestea, excluderea nu privește:

– cheltuielile suportate de către o persoană plătitoare de impozit pentru furnizarea, cu titlu oneros, a cazării, mesei, alimentelor sau băuturilor;

– cheltuielile referitoare la furnizarea cu titlu gratuit a cazării pe șantier sau în localurile unei întreprinderi a personalului de securitate, de pază sau de supraveghere;

– cheltuielile suportate de către o persoană plătitoare de impozit în exercitarea responsabilității sale contractuale sau legale față de clienții săi (exemplu: cheltuieli de găzduire și de hrană pretinse de către o companie aeriană în favoarea pasagerilor, ca urmare a șederii prelungite într-un aeroport)”.

16 La 28 iulie 1989, Consiliul a adoptat Decizia 89/487. În conformitate cu al doilea și al treilea considerent al acesteia:

„... Republica Franceză, prin scrisoarea înregistrată la Comisie la 17 aprilie 1989, a solicitat autorizația de a introduce o măsură specială de derogare de la dispozițiile articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din directiva menționată;

... anumite livrări și prestații destinate unei persoane plătitoare de impozit privind, în special, cheltuielile de reprezentare ale acestei persoane plătitoare de impozit sunt excluse, în Franța, de la dreptul la deducere în conformitate cu articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă; ... măsura menționată urmărește să excludă de la dreptul la deducere al taxei pe valoarea adăugată (TVA) cu care acestea au fost grevate, alte cheltuieli de cazare, de restaurant, de recepție și de spectacole, pentru a evita fraudă sau evaziunile fiscale; ... excluderea nu privește cheltuielile suportate de către o persoană plătitoare de impozit pentru furnizarea, cu titlu oneros, de către aceeași persoană plătitoare de impozit, de cazare, masă, alimente sau băuturi, nici cheltuielile referitoare la furnizarea cu titlu gratuit de cazare pe șantier sau în localurile unei întreprinderi, pentru personalul de securitate, de pază sau de supraveghere și nici cheltuielile suportate de către o persoană plătitoare de impozit în cadrul responsabilității sale contractuale sau legale față de clienții săi”.

17 Articolul 1 din Decizia 89/487 prevede:

„1. Prin derogare de la dispozițiile articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă, Republica Franceză este autorizată, cu titlu temporar și cel târziu până la intrarea în vigoare a normelor comunitare care vor stabili tratamentul cheltuielilor prevăzute la primul paragraf al alineatului menționat, să excludă de la dreptul la deducere al taxei pe valoarea adăugată cu care acestea au fost grevate cheltuielile de cazare, restaurant, recepție și spectacole.

2. Excluderea prevăzută la alineatul (1) nu se aplică:

– cheltuielilor suportate de către o persoană plătitoare de impozit pentru furnizarea, cu titlu oneros, de către această persoană plătitoare de impozit a cazării, mesei, alimentelor sau băuturilor;

– cheltuielilor referitoare la furnizarea cu titlu gratuit a cazării pe șantier sau în localurile unei întreprinderi a personalului de securitate, de pază sau de supraveghere;

– cheltuielilor suportate de către o persoană plătitoare de impozit în exercitarea responsabilității sale contractuale sau legale față de clienții săi.”

18 Ca urmare a Deciziei 89/487, guvernul francez, prin articolul 4 din Decretul nr. 89-885 din 14 decembrie 1989 (*JORF* din 15 decembrie 1989, p. 15578), a modificat textul articolului 236 din Anexa II la Codul Fiscal. Acest articol este formulat după cum urmează:

„ ... Cu titlu temporar, taxa pe valoarea adăugată care a grevat cheltuielile de cazare, restaurant, recepție și spectacole este exclusă de la dreptul la deducere.

Cu toate acestea, excluderea nu se aplică:

1) cheltuielilor suportate de către o persoană plătitoare de impozit pentru furnizarea, cu titlu oneros, de către această persoană plătitoare de impozit a cazării, mesei, alimentelor sau băuturilor;

2) cheltuielilor referitoare la furnizarea, cu titlu gratuit, a cazării pe șantier sau în localurile unei întreprinderi a personalului de securitate, pază sau supraveghere;

3) cheltuielilor suportate de către o persoană plătitoare de impozit în exercitarea responsabilității sale contractuale sau legale față de clienții săi.”

Acțiunile principale

Cauza C-177/99

19 Ampafrance suportă, în cadrul exercitării activității sale comerciale, diverse cheltuieli de cazare, restaurant, recepție și spectacole. Aceasta a dedus TVA-ul care a grevat cheltuielile de cazare, restaurant, recepție și spectacole angajate, atât pentru personalul său, cât și pentru terți, în iunie 1993.

20 La 30 noiembrie 1993, administrația fiscală a adresat Ampafrance o înștiințare de plată a sumei de 252 086 FRF, corespunzătoare TVA-ului dedus în temeiul cheltuielilor menționate anterior. Această regularizare era întemeiată pe articolul 236 din Anexa II la Codul Fiscal, care a transpus în dreptul francez Decizia 89/487 și exclude de la dreptul la deducere TVA-ul care grevează cheltuielile de cazare, restaurant, recepție și spectacole.

21 În ceea ce privește reclamația Ampafrance împotriva acestei înștiințări, care a făcut obiectul unei decizii de respingere de către serviciile fiscale din Maine-et-Loire, Ampafrance a formulat o acțiune împotriva acestei decizii în fața Tribunal Administratif din Nantes.

22 În cadrul acțiunii sale, Ampafrance a solicitat restituirea sumei pe care aceasta o plătitese ca TVA, corespunzătoare operațiunilor din luna iunie 1993 și, în subsidiar, sesizarea Curții cu titlu preliminar în ceea ce privește problema validității Deciziei 89/487.

Cauza C-181/99

23 În 1995, administrația fiscală, în temeiul tot a articolului 236 din Anexa II la Codul Fiscal, a adresat laboratoarelor Choay, Millot Solac și Clin Midy înștiințări de plată a sumelor de 260 524 FRF pentru laboratorul Choay, 661 796 FRF pentru laboratorul Millot Solac și respectiv 635 422 FRF pentru laboratorul Clin Midy, corespunzătoare deducerii de către acestea din urmă a TVA-ului aferent unor pretinse cheltuieli de recepție, în favoarea unor furnizori și clienți în cursul lunilor noiembrie și decembrie 1993.

24 Fiind respinse reclamațiile introduse împotriva acestei înștiințări de plată prin decizii ale directorului pentru servicii fiscale din Val-de-Marne, Sanofi, care și-a substituit drepturile și obligațiile laboratoarelor Choay, Millot Solac și Clin Midy, a formulat o acțiune împotriva acestor decizii în fața Tribunal Administratif din Paris. Ca urmare a creării Tribunalului Administratif din Melun, cauza a fost trimisă în fața acestei instanțe, teritorial competente.

25 În fața Tribunal Administratif din Melun, Sanofi a susținut în special că Decizia 89/487 pe care este întemeiat articolul 236 din Anexa II la Codul Fiscal era lipsită de validitate. Ea a avansat, în această privință, cinci motive de lipsă de validitate din care patru au fost respinse de instanță. Prin al cincilea motiv, Sanofi a susținut că Decizia 89/487 încălca principiul comunitar al proporționalității.

Cu privire la întrebările preliminare

26 În cauza C-177/99, Tribunal Administratif din Nantes a hotărât să suspende judecata și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Întrucât soluționarea litigiului este condiționată de faptul de a ști dacă dispozițiile Deciziei Consiliului Comunităților Europene din data de 28 iulie 1989, care autorizează guvernul francez să facă derogare de la clauza suspensivă instituită prin A șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului Comunităților Europene din data de 17 mai 1977 și să extindă către terți excluderile de la deducerea taxei pentru cheltuielile de cazare, restaurant, recepție și spectacole sunt conforme, pe de o parte, cu obiectivele prevăzute de A șasea directivă și în special cu articolul 27 care prevede faptul că „hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, Consiliul poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la prezenta directivă, pentru a simplifica perceperea taxei sau pentru a evita anumite fraude sau evaziuni fiscale” și, pe de altă parte, de la principiul proporționalității dintre obiectivul fiscal urmărit și mijloacele puse în aplicare; numai răspunsul dat la această întrebare, a cărui soluționare nu este clară, va permite să se aprecieze temeinicia motivelor cererii”.

27 În cauza C-181/99, Tribunal Administratif din Melun a considerat că:

„... este evident că autorizația temporară de a exclude de la dreptul la deducere taxa care a grevat totalitatea cheltuielilor de cazare, restaurant, recepție și spectacole suportate de către o persoană plătitoare de impozit nu a fost motivată prin constatarea unei fraude sau a unei evaziuni fiscale sistematice pe care le-au generat cheltuielile respective, ci prin prezumția care decurge din caracterul mixt al acestora, care le face să se preteze cu ușurință la astfel de abuzuri; că, deși administrația justifică cu toate acestea temeinicia acestei măsuri de excludere sistematică [de la dreptul la deducerea TVA-ului care a grevat cheltuielile menționate] prin dificultatea punerii în aplicare a unui dispozitiv eficient de control al caracterului profesional al cheltuielilor menționate, deducerea acestora din beneficiile impozabile la impozitul pe societăți sau impozitul pe venit, care este admisă prin dispozițiile articolului 39 alineatul (5) literele (b) și (f) din Codul Fiscal, face obiectul unui asemenea control asupra înscrisurilor și la fața locului, de către serviciile fiscale sub controlul instanței pentru impozite, ale cărei metode se pot transpune clar, în pofida diferenței condițiilor de declarare și de colectare a impozitelor în cauză; că obiectivul urmărit ar putea de asemenea să fie atins printr-o limitare forfetară a sumei deducerilor autorizate; că, de asemenea, având în vedere circumstanța că această măsură derogatorie, având o sferă de aplicare generală și absolută, împiedică deducerea taxei care a grevat cheltuieli al căror caracter strict profesional nu poate fi contestat, este necesar să se pună serios întrebarea cu privire la caracterul strict necesar și proporționat al obiectivelor urmărite de derogarea acordată Republicii Franceze de către [Decizia 89/487]”.

28 În consecință, acesta a hotărât:

„ ... să suspende judecata privind concluziile cererii pentru descărcarea impunerilor în litigiu până ce Curtea de Justiție a Comunităților Europene se pronunță cu privire la validitatea Deciziei ... [89/487], având în vedere principiul proporționalității”.

29 Prin Ordonanța Președintelui Camerei a cincea din 18 noiembrie 1999, cele două cauze au fost conexe în scopul procedurii orale și pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebările preliminare

30 Prin întrebările lor preliminare, cele două instanțe de trimitere solicită Curții, în esență, să se pronunțe în ceea ce privește validitatea Deciziei 89/487.

31 Înainte de examinarea validității Deciziei 89/487, este necesar să se precizeze sfera de aplicare a acesteia.

Cu privire la sfera de aplicare a Deciziei 89/487

32 Pentru reclamantele în acțiunea principală, rezultă din însăși formularea Deciziei 89/487, care reproduce cererea de derogare introdusă de către guvernul francez, că sfera de aplicare a derogării acordate este generală și vizează totalitatea cheltuielilor de cazare, recepție, restaurant și spectacole, fără a face distincție în funcție de faptul dacă sunt angajate în folosul conducătorilor sau al personalului întreprinderii sau în favoarea unor terți față de întreprindere sau în funcție de faptul dacă au fost angajate în scopuri profesionale sau pentru a satisface

nevoi individuale. Prin urmare, dacă Curtea ar hotărî că Decizia 89/487 este lipsită de validitate, ar avea ca efect faptul că excluderea dreptului la deducerea TVA-ului care grevează acest tip de cheltuieli ar deveni, în ansamblu, inaplicabilă în Franța.

33 Pentru guvernul francez și pentru Comisie, chiar dacă Decizia 89/487 care reproduce cererea de derogare a guvernului francez vizează în mod general cheltuielile de cazare, recepție, restaurant și spectacole, sfera sa de aplicare este, în realitate, mai limitată și vizează numai cheltuielile de cazare, recepție, restaurant și spectacole efectuate spre folosul unor terți față de întreprindere. Această interpretare restrictivă este întemeiată pe Hotărârea Alitalia, în care Conseil d'État a considerat articolul 25 din Decretul nr. 79-1163 contrar articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă doar datorită faptului că excludea de la dreptul la deducere al TVA-ului cheltuielile de cazare, restaurant, recepție și spectacole efectuate în folosul unor terți ai întreprinderii.

34 Este necesar să se amintească faptul că, în conformitate cu principiul fundamental inerent sistemului de TVA și care rezultă de la articolele 2 din Prima directivă și din A șasea directivă, TVA se aplică fiecărei tranzacții de producție sau de distribuție, după deducerea TVA-ului aplicat direct operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz, cauza C-62/93, Rec. p. I-1883, punctul 16). Conform unei jurisprudențe constante, dreptul la deducere prevăzut la articolele 17 și următoarele din A șasea directivă face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acesta se exercită imediat pentru totalitatea taxelor care au grevat operațiunile efectuate în amonte (a se vedea, în special, Hotărârea BP Soupergaz, menționată anterior, punctul 18, Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, cauzele conexe C-110/98 – C-147/98, nepublicată încă în Recueil, punctul 43). Orice limitare a dreptului la deducerea TVA-ului are o incidență asupra nivelului presiunii fiscale și trebuie să se aplice în mod similar în toate statele membre. În consecință, se permit derogări doar în cazurile prevăzute în mod expres de directivă (Hotărârea BP Soupergaz, menționată anterior, punctul 18).

35 În acest cadru trebuie apreciată sfera de aplicare a Deciziei 89/487, adoptată în temeiul articolului 27 din A șasea directivă, conform căruia un stat membru poate fi autorizat să introducă măsuri speciale de derogare de la A șasea directivă cu scopul de a simplifica perceperea taxei sau de a evita anumite fraude sau evaziuni fiscale.

36 Această decizie autorizează Republica Franceză să facă derogare de la normele prevăzute de A șasea directivă în ceea ce privește principiul general al dreptului la deducerea TVA-ului enunțat la articolul 17 din directiva menționată.

37 În măsura în care aceasta este întemeiată pe articolul 27 din A șasea directivă, este necesar să se considere că Decizia 89/487, în pofida termenilor generali ai derogării acordate Republicii Franceze, o autorizează pe aceasta din urmă să introducă în ordinea sa juridică națională, în ceea ce privește cheltuielile de cazare, recepție, restaurant și spectacole, excluderi de la dreptul la deducerea TVA-ului, care nu erau prevăzute de legislația sa în momentul intrării în vigoare a celei de-A șasea directive.

38 O astfel de interpretare este întemeiată pe formularea de la articolul 27 din A șasea directivă, care utilizează termenul „a introduce” și trebuie citit coroborat cu articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din aceeași directivă, care autorizează menținerea de către

statele membre a excluderilor de la dreptul la educație, prevăzute de legislația lor națională în momentul intrării în vigoare a celei de-A șasea directive.

39 În această privință, este necesar să se sublinieze că excluderile de la dreptul la deducerea TVA-ului care existau în prealabil la intrarea în vigoare a celei de-A șasea directive au fost menținute ulterior identice în dreptul francez care, pe de altă parte, a extins excluderea de la dreptul la deducere la anumite alte situații. În aceste condiții, cheltuielile care erau deja excluse de la dreptul la deducerea TVA-ului, în conformitate cu Decretul nr. 67-604 trebuie considerate ca fiind acoperite de clauza suspensivă (de „standstill”) de la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă.

40 Prin urmare, derogarea acordată prin Decizia 89/487 se referă în realitate, pe de o parte, la cheltuielile de cazare, recepție, restaurant și spectacole efectuate în folosul unor terți ai întreprinderii, care nu erau prevăzute de Decretul nr. 67-604 și, pe de altă parte, la cele ale cheltuielilor de același tip efectuate în folosul conducătorilor sau al personalului întreprinderii, care nu intrau sub incidența excluderii rezultate din Decretul nr. 67-604. În această privință, este util să se sublinieze că Decretul nr. 67-604 excludea de la dreptul la deducerea TVA-ului cheltuielile efectuate pentru a asigura cazarea conducătorilor sau a personalului întreprinderii, fără a face distincție între faptul dacă au fost efectuate în scopuri profesionale sau pentru a răspunde unor nevoi individuale și cheltuielile de recepție, restaurant și spectacole efectuate pentru a asigura satisfacerea unor nevoi individuale ale conducătorilor sau ale personalului întreprinderii.

41 Fiind precizată sfera de aplicare a derogării acordate prin Decizia 89/487, este necesar să se examineze problema validității acestei decizii față de principiul proporționalității, astfel cum solicită instanțele de trimitere.

Cu privire la validitatea Deciziei 89/487

42 Cu titlu introductiv, este necesar să se amintească faptul că principiul proporționalității, fiind recunoscut de către o jurisprudență constantă a Curții ca făcând parte din principiile generale de drept comunitar (a se vedea, în special, Hotărârea din 11 iulie 1989, Schröder, cauza 265/87, Rec. p. 2237, punctul 21), se poate efectua controlul validității actelor instituțiilor comunitare în lumina acestui principiu general de drept (Hotărârea din 15 aprilie 1997, Bakers of Nailsea, cauza C-27/95, Rec. p. I-1847, punctul 17).

43 Pentru aceasta, este necesar să se examineze dacă dispozițiile cuprinse în Decizia 89/487 sunt necesare și corespunzătoare pentru realizarea obiectivului specific pe care acestea îl urmăresc și dacă acestea afectează cel puțin obiectivele și principiile prevăzute de A șasea directivă.

44 Ampafrance și Sanofi, care concluzionează cu privire la lipsa de validitate a Deciziei 89/487, susțin în primul rând că aceasta recurge la mijloace disproporționate pentru a combate fraudă și evaziunea fiscală în măsura în care aceasta introduce o excludere generală și sistematică de la dreptul la deducerea TVA-ului, întemeiată pe prezumția unui risc de fraudă sau de evaziune fiscală care decurge din caracterul mixt (privat și profesional) al cheltuielilor în cauză. Ar fi, în fapt, disproporționat să se excludă de la dreptul la deducere anumite cheltuieli în numele combaterii fraudei și a evaziunii fiscale, fără să trebuiască dovedit că

există cu adevărat un risc de fraudă sau de evaziune fiscală, stabilind că s-au efectuat cheltuielile numai în scopuri profesionale.

45 Ampafrance adaugă că, în conformitate cu Hotărârea din 29 mai 1997, Skripalle (cauza C-63/96, Rec. p. I-2847, punctul 30), Consiliul nu putea autoriza introducerea unor derogări naționale menite să realizeze obiective, altele decât cele enumerate limitativ la articolul 27 din A șasea directivă. Solicitând Consiliului autorizația de a face derogare de la normele prevăzute de A șasea directivă, autoritățile franceze nu pretindeau să combată riscurile de fraudă și de evaziune fiscală, ci să pună în aplicare un mecanism care să le permită să nu mai verifice caracterul profesional sau neprofesional al anumitor cheltuieli.

46 Ampafrance și Sanofi susțin, în al doilea rând, că Decizia 89/487 este contrară principiului proporționalității deoarece obiectivul pe care aceasta îl urmărește ar putea fi atins prin alte mijloace, mai puțin dăunătoare principiilor și obiectivelor din A șasea directivă. Astfel, în dreptul francez există alte măsuri care ar permite autorităților fiscale să facă față în mod eficient problemei fraudei și evaziunii fiscale și care ar fi mai puțin restrictive pentru persoanele plătitoare de impozit decât o excludere generală și sistematică de la dreptul la deducerea TVA-ului aferent cheltuielilor în litigiu.

47 Reclamantele în acțiunea principală subliniază mai întâi, în această privință, că exista deja în dreptul francez o dispoziție care excludea deductibilitatea TVA-ului pentru cheltuielile efectuate de către persoane plătitoare de impozit, în scopuri private. Articolul 230 alineatul (1) din Anexa II la Codul Fiscal prevedea astfel că TVA-ul care a grevat bunurile și serviciile pe care persoanele plătitoare de impozit le dobândesc sau și le furnizează nu este deductibil decât dacă aceste bunuri și servicii sunt „necesare” exploatației.

48 Ulterior, Ampafrance susține că există în dreptul francez un sistem de control eficient al cheltuielilor în cauză și anume cel care prevede obligativitatea de a efectua un raport detaliat al cheltuielilor generale (formularul nr. 2067), împreună cu declarația anuală a rezultatelor. Acest raport cuprinde cinci categorii de cheltuieli generale, inclusiv cheltuielile de restaurant și de spectacole.

49 În cele din urmă, reclamantele în acțiunea principală subliniază că, în conformitate cu dispozițiile dreptului francez referitoare la impozitul pe societăți (articolul 39.1.1 din Codul Fiscal), cheltuielile de cazare, restaurant, recepție și spectacole care au un caracter profesional pot fi deduse din profitul impozabil la impozitul pe societăți, în cazul în care se demonstrează că acestea au fost efectuate în interesul întreprinderii. Din hotărârea de trimitere în cauza C-181/99 rezultă că deducerea unor astfel de cheltuieli din profitul impozabil face obiectul unui control al caracterului lor profesional, asupra înscrisurilor și la fața locului, de către serviciile fiscale sub controlul instanței cu autoritate în domeniul fiscal.

50 În ultimul rând, conform Sanofi, rezultă din al patrulea considerent al Deciziei 89/487 că autorizația acordată Republicii Franceze pentru a introduce măsuri derogatorii de la normele prevăzute de A șasea directivă privind dreptul la deducerea TVA-ului putea fi acordată numai cu titlu temporar și cel târziu până la intrarea în vigoare a normelor comunitare care vor stabili cheltuielile care nu dau dreptul la deducere. Incapacitatea Consiliului de a adopta dispozițiile prevăzute la articolul 17 alineatul (6) primul paragraf din A șasea directivă a făcut să dureze această situație provizorie, astfel încât derogarea ar fi devenit în mod inevitabil disproporționată în raport cu scopul urmărit.

51 Guvernul francez, Consiliul și Comisia contestă aceste argumente.

52 În primul rând, pentru Consiliu și guvernul francez, Decizia 89/487 se justifică independent de constatarea unei intenții sau de existența fraudei sau a evaziunii fiscale sistematice. Într-adevăr, prin însăși natura lor, cheltuielile de cazare, recepție, restaurant și spectacole ar putea fi utilizate ca mijloc de fraudă și de evaziune fiscală datorită riscului de consum final cu scutire de taxe, dificil de controlat de către administrație, în măsura în care nu este ușor să se stabilească dacă astfel de cheltuieli au fost efectuate pentru a satisface nevoi profesionale sau private. În această privință, este necesar ca articolul 17 alineatul (6) primul paragraf din A șasea directivă să dispună ca normele comunitare ce urmează să fie adoptate să excludă, în orice caz, de la dreptul la deducerea TVA-ului cheltuielile care nu au un caracter strict profesional, cum ar fi cheltuielile de lux, de divertisment sau de reprezentare.

53 În al doilea rând, pentru guvernul francez, Consiliu și Comisie, excluderea de la dreptul la deducerea TVA-ului pentru cheltuielile de cazare, recepție, restaurant și spectacole nu ar fi un mijloc disproportionat, având în vedere obiectivul luptei contra fraudei și evaziunii fiscale definit la articolul 27 din A șasea directivă în măsura în care, în speță, excluderea dreptului la deducere ar fi fost limitată în mod expres la situații în care există riscuri reale de fraudă și de evaziune fiscală, care corespund situațiilor în care este imposibil de stabilit natura profesională sau privată a cheltuielilor.

54 Guvernul francez și Comisia susțin, în această privință, că în cererea lor de derogare autoritățile franceze au limitat excluderea dreptului la deducerea TVA-ului la cheltuielile pentru care există un risc serios de fraudă și de evaziune fiscală, deoarece acestea au solicitat ca autorizația de excludere a dreptului la deducere să nu se aplice în trei situații, în care nu există un asemenea risc de fraudă sau de evaziune fiscală. Consiliul se bazează pe aceleași argumente pentru a concluziona că Decizia 89/487, care reproduce textual cererea guvernului francez, satisface cerințele formulate de Curte în materie de proporționalitate a mijloacelor puse în aplicare cu obiectivele urmărite.

55 În ultimul rând, conform Consiliului și guvernului francez, excluderea dreptului la deducerea TVA-ului pentru cheltuielile prevăzute de Decizia 89/487 constituie un mijloc necesar pentru a atinge în mod eficient obiectivul urmărit. Consiliul recunoaște că puteau fi prevăzute alte măsuri, cum ar fi limitarea forfetară a sumei deducerilor autorizate. Cu toate acestea, această măsură nu îi pare eficientă, deoarece aceasta ar putea fie să aibă un impact minim asupra situației persoanelor plătitoare de impozit, în cazul în care taxa forfetară ar fi stabilită la un nivel foarte scăzut, fie să nu atingă obiectivul urmărit, în cazul invers al unei taxe forfetare foarte ridicate. În ceea ce îl privește, guvernul francez susține că excluderea de la dreptul la deducerea TVA-ului pentru cheltuielile de cazare, recepție, restaurant și spectacole este necesară pentru a atinge obiectivul combaterii fraudei și evaziunii fiscale, definit la articolul 27 din A șasea directivă, în măsura în care nu există alte mijloace satisfăcătoare care să permită verificarea naturii cheltuielilor în cauză.

56 În ceea ce privește argumentul conform căruia excluderea de la dreptul la deducerea TVA-ului se justifică prin imposibilitatea de a controla în mod eficient natura profesională sau neprofesională a cheltuielilor în litigiu și urmărește, prin urmare, un obiectiv de combatere a fraudei și a evaziunii fiscale, este necesar să se sublinieze că poate fi dificil să se efectueze o defalcare între partea privată și partea profesională a cheltuielilor, cum ar fi cheltuielile de

cazare, restaurant, recepție și spectacole, atunci când acestea sunt efectuate în cadrul funcționării normale a întreprinderii. Nu este de contestat faptul că ar putea exista un risc de fraudă sau de evaziune fiscală care să justifice măsuri speciale de tipul celor permise de articolul 27 din A șasea directivă. Totuși, acest risc nu există atunci când rezultă din date obiective că respectivele cheltuieli au fost efectuate în scopuri strict profesionale.

57 Din acest motiv, argumentele prezentate de guvernul francez, Consiliu și Comisie și amintite la punctele 53 și 54 din prezenta hotărâre nu pot fi reținute. Într-adevăr, este necesar să se constate că, în pofida celor trei excepții de la excludere menționate la articolul 1 alineatul (2), Decizia 89/487 autorizează Republica Franceză să le refuze agenților economici dreptul de a deduce TVA-ul care grevează cheltuielile al căror caracter strict profesional îl pot demonstra.

58 Rezultă că aplicarea sistemului de excludere de la dreptul la deducere, autorizat de Decizia 89/487, poate duce la interdicția de a deduce TVA-ul aferent din cheltuieli profesionale ale întreprinderilor și, prin urmare, să impoziteze cu TVA anumite forme de consum intermediar, ceea ce este contrar principiului de drept la deducerea TVA-ului, care garantează neutralitatea acestei taxe.

59 În ceea ce privește caracterul necesar al excluderii de la dreptul la deducerea care a fost solicitată, este necesar să se sublinieze, pe de o parte, faptul că Decizia 89/487 nu indică motivele pentru care derogarea solicitată de guvernul francez era necesară pentru a evita anumite fraude sau evaziuni fiscale.

60 Pe de altă parte, este necesar să se amintească faptul că, pentru ca un act comunitar referitor la sistemul TVA-ului să fie conform cu principiul proporționalității, dispozițiile pe care acesta le conține trebuie să fie necesare pentru îndeplinirea obiectivului specific pe care îl urmărește și să afecteze cât mai puțin posibil obiectivele și principiile din A șasea directivă.

61 O măsură care constă în a exclude din principiu totalitatea cheltuielilor de cazare, recepție, restaurant și spectacole de la dreptul la deducerea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA pus în aplicare prin A șasea directivă, în timp ce mijloace corespunzătoare, mai puțin prejudiciabile acestui principiu decât o excludere de la dreptul la deducere al anumitor cheltuieli, sunt previzibile sau există deja în ordinea juridică națională, nu pare necesară pentru a combate fraudă și evaziunea fiscală.

62 Nu îi revine Curții sarcina de a se pronunța cu privire la oportunitatea altor mijloace de a combate fraudă și evaziunea fiscală, care ar putea fi luate în considerare, printre care limitarea forfetară a sumei deducerilor autorizate sau un control inspirat din cel efectuat în cadrul impozitului pe venit sau al impozitului pe societăți, ci este necesar să se precizeze că, în starea actuală a dreptului comunitar, o legislație națională care exclude de la dreptul la deducerea TVA-ului cheltuielile de cazare, recepție, restaurant și spectacole, fără să fie posibil pentru persoana plătitoare de impozit să demonstreze absența fraudei sau a evaziunii fiscale, pentru a beneficia de dreptul la deducere, nu constituie un mijloc proporțional cu obiectivul de combatere a fraudei și a evaziunii fiscale și afectează exclusiv obiectivele și principiile din A șasea directivă.

63 În consecință, este necesar să se răspundă la întrebările preliminare ale Tribunal Administratif din Nantes și ale Tribunal Administratif din Melun că Decizia 89/487 este lipsită de validitate.

Cu privire la limitarea în timp a efectelor hotărârii

64 În cadrul ședinței, guvernul francez a evocat posibilitatea pentru Curte, în ipoteza în care aceasta considera că Decizia 89/487 este contrară principiului proporționalității, să limiteze în timp efectele prezentei hotărâri.

65 În sprijinul acestei cereri, guvernul francez a invocat protecția încrederii legitime pe care o putea avea față de conformitatea cu dreptul comunitar a Deciziei 89/487. Acesta observă, în această privință, că a respectat cadrul prescris de articolul 27 din A șasea directivă, pentru a obține, mai întâi, aprobarea Comisiei, apoi o decizie a Consiliului care autorizează autoritățile franceze să aplice, cu titlu derogatoriu și în așteptarea adoptării regimului armonizat privind excluderile de la dreptul la deducerea TVA-ului, o excludere de la dreptul la deducere care privește cheltuielile de cazare, restaurant, recepție și spectacole, efectuate în folosul unor terți față de întreprindere. Aprobarea Comisiei și decizia Consiliului ar fi generat, în sarcina guvernului francez, speranțe neîntemeiate în ceea ce privește conformitatea cu dreptul Comunitar a Deciziei 89/487.

66 Este necesar să se sublinieze că numai cu titlu excepțional Curtea poate, prin aplicarea unui principiu general de certitudine juridică inerent ordinii juridice comunitare, să fie determinată să limiteze posibilitatea pentru orice parte interesată de a invoca o dispoziție pe care a interpretat-o în scopul de a pune în discuție relațiile juridice stabilite cu bună credință. Nu se poate admite o astfel de limitare, în conformitate cu jurisprudența constantă a Curții, decât în însăși hotărârea care se pronunță cu privire la interpretarea solicitată. Pentru a stabili dacă este necesar sau nu să se limiteze în timp sfera de aplicare a unei hotărâri, trebuie să se ia în considerare faptul că, deși consecințele practice ale oricărei hotărâri judecătorești trebuie să fie analizate cu grijă, nu se poate totuși ajunge până la reducerea obiectivității dreptului comunitar și compromiterea aplicării acestuia în viitor din cauza repercusiunilor pe care o hotărâre judecătorească o poate avea retroactiv (Hotărârea din 2 februarie 1988, Blaizot, cauza 24/86, Rec. p. 379, punctele 28 și 30 și Hotărârea din 16 iulie 1992, Legros și alții, cauza C-163/90, Rec. p. I-4625, punctul 30).

67 În ceea ce privește prezenta acțiune pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare, este necesar să se sublinieze faptul că principiul încrederii legitime este invocat pentru prima dată de către un guvern în sprijinul unei cereri de limitare în timp a efectelor unei hotărâri. Acest principiu, care este corolarul principiului securității juridice (Hotărârea din 15 februarie 1996 Duff și alții, cauza C-63/93, Rec. p. I-569, punctul 20 și Hotărârea din 18 mai 2000, Rombi și Arkopharma, cauza C-107/97, nepublicată încă în Recueil, punctul 66), este în general invocat de către persoanele de drept privat (operatori economici) care se află într-o stare de încredere legitimă creată de puterile publice (a se vedea, spre exemplu, Hotărârea Duff și alții, menționată anterior, punctul 22 și jurisprudența menționată). Astfel cum a indicat avocatul general la punctul 83 din concluziile sale, principiul încrederii legitime nu poate fi invocat de către un guvern pentru a se sustrage de la consecințele unei decizii a Curții, care constată lipsa de validitate a unui act comunitar, deoarece ar pune în discuție posibilitatea pentru persoanele de drept privat de a fi protejate împotriva unui comportament al autorităților publice care ar avea ca fundament norme ilegale.

68 În orice caz, chiar dacă, în speță, Comisia și Consiliul și-au dat aprobarea pentru cererea autorităților franceze de a face derogare de la normele articolului 17 din A șasea directivă, din motive de combatere a fraudei și evaziunii fiscale, jurisprudența Curții impune în mod clar dreptului derivat să respecte principiile generale ale dreptului comunitar și, în special, principiul proporționalității (a se vedea, în acest sens, Hotărârea din 5 iulie 1977, *Bela-Mühle*, cauza 114/76, Rec. p. 1211, punctul 7 și Hotărârea din 11 iunie 1998, *Grandes sources d'eaux minérales françaises*, cauza C-361/96, Rec. p. I-3495, punctul 30). În special, Curtea a hotărât deja că o măsură întemeiată pe articolul 27 din A șasea directivă, care urmărește să evite fraude sau evaziuni fiscale, nu putea face derogare de la un principiu stabilit de A șasea directivă decât în limitele strict necesare pentru a atinge acest obiectiv (a se vedea, în acest sens, Hotărârea din 10 aprilie 1984, *Comisia/Belgia*, cauza 324/82, Rec. p. 1861, punctul 29) și trebuia, prin urmare, să respecte principiul proporționalității.

69 În cazul de față, autoritățile franceze au contribuit în mare măsură la stabilirea conținutului Deciziei 89/487, care reproduce literal termenii cererii lor de derogare (punctele 9 și 10 din scrisoarea din 13 aprilie 1989), având ca efect să autorizeze, în calitate de măsură specială destinată să evite fraudă și evaziunea fiscală, excluderea de la dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte, chiar atunci când este vorba despre cheltuieli al căror caracter strict profesional poate fi demonstrat. În aceste circumstanțe, autoritățile franceze nu puteau ignora faptul că, prin conținutul său, Decizia 89/487 nu era conformă cu principiul proporționalității și, în consecință, nu se poate susține că este rezonabil ca acestea să creadă că decizia menționată era validă.

70 În aceste condiții, nu este necesar să se limiteze în timp efectele prezentei hotărâri.

Cu privire la cheltuielile de judecată

71 Cheltuielile efectuate de către guvernul francez și de către Comisie, care au prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile în acțiunea principală, un caracter incidental față de procedura din fața instanțelor naționale, este de competența acestor instanțe să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA (Camera a cincea)

pronunțându-se cu privire la întrebările care i-au fost adresate de către Tribunal Administratif din Melun, prin hotărârea din 3 decembrie 1998 și de către Tribunal Administratif din Nantes, prin hotărârea din 11 mai 1999, hotărăște:

Decizia 89/487/CEE a Consiliului din 28 iulie 1989 de autorizare a Republicii Franceze să aplice o măsură de derogare de la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea Directivă 77/388/CEE privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri este lipsită de validitate.

Ragnemalm

Wathelet

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, 19 septembrie 2000.

Grefier
R. Grass

Președintele Camerei a cincea
D.A.O. Edward